

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: AUDITORIA

IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NO MED

Caso prático da Delegação do MED de Santa Catarina de Santiago

Serviço de Gestão financeira e patrimonial



Formanda: Lúcia Martins Semedo

Nº – 07.805

Praia, Maio de 2012



LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: AUDITORIA

IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NO MED

Caso prático da Delegação de Santa Catarina de Santiago

Serviço de Gestão Financeira e Patrimonial

Formanda: Lúcia Martins Semedo

Nº 07.805

ORIENTADORA: Dr.^a Estela dos Santos Furtado

Resumo Analítico

A auditoria interna tem vindo a assumir um papel de extrema importância, no seio das organizações na medida em que o reconhecimento da utilidade e relevância desta função revolucionou a forma de estar das empresas, fazendo com que o campo de actuação das auditorias se alargasse da vertente contabilístico - financeira para a vertente operacional e informática, de forma a permitir formular recomendações de melhoria das limitações identificadas apoiando a gestão na tomada de decisões que sejam atempadas e adequadas. PINHEIRO (2010, pag. 16).

A auditoria interna pode ser um instrumento importante para a gestão de riscos associados à actividade empresarial, contribuindo significativamente para a sua redução.

É uma actividade independente de avaliação objectiva e de consultoria, com objectivos de eliminar desperdícios, simplificar tarefas, acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização na medida em que auxilia a gestão no processo de tomada de decisão fornecendo-lhes informações úteis e credíveis. Moraes e Martins (2007, pag. 13)

O presente trabalho trata, de forma resumida, do papel da auditoria interna no seio de uma instituição pública, mais concretamente na Delegação Escolar de Santa Catarina de Santiago. Na perspectiva de responder à questão: ***Que impacto teria a função de auditoria no MED – Delegação de Santa Catarina de Santiago?***

Nesta óptica, procedeu-se à análise dos possíveis mecanismos de controlo presentes nos procedimentos rotineiros da instituição com vista a identificar eventuais oportunidades de melhoria e demonstrar as vantagens da implementação de um serviço/departamento/função de auditoria interna para uma gestão eficaz, nomeadamente, dos recursos públicos. Para alcançar o objectivo do trabalho, foram feitas pesquisas bibliográficas sobre os principais conceitos, procedimentos, fases de execução, estruturas, normas relativamente à auditoria interna e a sua contribuição à gestão na tomada de decisão. Na recolha de informações sobre a entidade estudada recorreu-se à técnica de entrevista ao Coordenador Administrativo-financeiro e Patrimonial da instituição em estudo.

Abstract

The Internal audit has played a role of utmost importance within organizations in such a way that the assumption of the usefulness and relevance of this function revolutionized the businesses profile, making the audit field extend from the accounting and financial to the operational and computing domain, In order to formulate recommendations with the purpose of improving the identified limitations, supporting the management in timely and adequate decision-making.

The internal audit can be an important tool for risk management linked to the business activity, contributing significantly for its reduction. The current work approaches, shortly, the role of internal audit within a public institution, specifically the Santa Catarina School Delegation In order to answer the question: **What impact would the function of the internal audit have in the school Delegation of the ministry Education in Santa Catarina of Santiago Island?**

It is an activity-which is independent on objective evaluation and consulting, with the purpose of eliminating waste, simplifying tasks, adding value, and improving operations of an organization in such a way that it supports the management in decision-making process providing it with useful and trustworthy information.

From de perspective, the analysis of possible mechanisms of control available in the routine procedures of the institution was made so as to identify potential opportunities of improvement and to make evident the advantages of implementation of a service department or internal audit function for an effective management. To achieve the very objective of this work, literature review was made concerning the main concepts, procedures, implementation phases, structures and standards regarding internal audit. To supplement, on the importance of internal audit for management and its contribution in the decision – making process was carried out. In the data collection administrative-financial and property coordinator of the above-mentioned institution was interviewed.

Dedicatória

É com imenso prazer que dedico este trabalho ao meu filho Mauro Samora, aos meus pais e familiares pela força que têm-me dado durante estes anos na conclusão desta etapa da minha vida.

Agradecimentos

- Desejo expressar o meu sincero agradecimento a todos aqueles que de forma distinta concorreram para a realização deste trabalho.
- Á minha família pelo suporte e incentivo, sem vocês, eu não estaria aqui neste momento.
- Á minha orientadora, Estela dos Santos Furtado, atesto um particular reconhecimento pela pronta colaboração e ajuda na produção deste trabalho. Sem você, com certeza, este não seria o mesmo.
- Á ISCEE e a todos os professores pela amizade e longas conversas que me ajudaram a finalizar esta etapa da minha vida com muito mais conhecimentos do que iniciei.
- Aos meus amigos e colegas pelo apoio nos momentos mais difíceis, vocês foram a minha força sempre que pensei em desistir.

Índice

RESUMO ANALÍTICO	I
DEDICATÓRIA	III
AGRADECIMENTOS	IV
LISTA DE ABREVIATURAS.....	VIII
ÍNDICES DE TABELAS	IX
ÍNDICE DE FIGURAS	X
I – INTRODUÇÃO	1
1.1. Contextualização.....	1
1.2. Importância do tema	2
1.3. Pergunta de partida.....	3
1.4. Objectivos.....	3
1.4.1. Objectivo geral.....	3
1.4.2. Objectivos específicos	3
1.5. Metodologia.....	4
1.6. Estrutura do trabalho	4
CAPITULO II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO LEGAL.....	6
2.1 Origem e conceito de Auditoria.....	6
2.1.1 Origem de Auditoria	6
2.1.2 Conceito de Auditoria	6
2.1.3 Conceito de Auditoria Interna.....	7
2.2 Breve evolução histórica da auditoria interna	8
2.3 Normas e princípios orientadores no exercício da Auditoria Interna	11

2.3.1	Ética do Auditor Interno.....	14
2.4	Tipos de Auditoria	16
2.5	Procedimentos de auditoria	18
2.6	Testes em auditoria.....	20
2.7	Fases do processo de auditoria	22
2.7.1	Análise preliminar	22
2.7.2	Fase: Planeamento	23
2.7.3	Fase: Execução.....	23
2.7.4	Fase: Conclusão	24
2.7.5	Folow-up	24
2.7.6	Avaliações de auditoria.....	24
2.8	Auditoria Interna e Externa.....	24
2.8.1	Relação entre auditoria interna e externa	24
2.8.2	Características dos trabalhos do auditor externo e do auditor interno	28
2.8.2.1	Objectivos da Auditoria Interna	31
2.8.3	Controlo Interno	31
2.8.3.1	Conceito	31
2.8.3.2	Objectivos de controlo interno	32
2.8.3.3	Tipos de controlo interno	33
2.8.4	Relação entre controlo Interno e Auditoria Interna	33
2.8.5	Estrutura interna e funcional de um departamento de auditoria interna ..	34
2.8.6	Contribuição da auditoria interna para a gestão	35
2.8.7	Papel de auditoria interna no processo de tomada de decisão	37
2.8.8	Auditoria Interna como ferramenta de gestão de risco	38
	CAPITULO III – IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NO MED	42

CASO PRÁTICO DA DELEGAÇÃO DE SANTA CATARINA DE SANTIAGO, SERVIÇO DE GESTÃO FINANCEIRO E PATRIMONIAL

3.1	Caracterização da entidade	42
3.2	Estrutura Orgânica	43
3.3	Actividades desenvolvidas pela Delegação Escolar SGFP	44
3.4	Possíveis Mecanismos de Controlos Identificados.....	46

CAPITULO IV – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

4.1.	Conclusões	48
4.1.1	Pontos Fortes.....	48
4.1.2	Pontos Fracos	48
4.2.	Recomendações	50
4.3	Contributo do Trabalho.....	53
4.4	Limitações Encontradas.....	53

Lista de abreviaturas

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

ASB – Auditing Statement Board

DRA – Directrizes de Revisão/Auditoria

ECIIA – European confederation of Institutes of Internal Auditing

IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

IAPC – International Auditing practices committee

IFAC – International Federation of Accountants

IIA – The Institute of Internal Auditors

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

IPAI – Instituto Português de Auditores Internos

ISA – Normas Internacionais de Auditoria

ISAE – Normas Internacionais de Trabalhos de Garantia de fiabilidade/Asseguração

ISQC – Normas Internacionais de Serviços de Qualidade

ISRE – Recomendações/Declarações Internacionais de revisão/Exame Simplificado

ISRS – Normas Internacionais de Serviços relacionados

IT – Interpretações Técnicas

MED – Ministério de Educação e Desporto

NAGA – Normas de Auditoria Geralmente Aceites

PR – prática Recomendada

PNAE- Programa Nacional de Alimentação Escolar

RT - Recomendações Técnicas

SIAS – Standards for the Professional practice of Internal Auditing

Índices de Tabelas

Tabela 1 – Resumo do código de ética do IIA.....	15
Tabela 2 – Princípios que estabelece a relação entre ética e auditor.....	16
Tabela 3 - Tipos de auditoria.....	16
Tabela 4 - Principais diferenças entre o auditor interno e externo.....	27
Tabela 5 –Características das actividades pelas auditorias internas e externas.....	31
Tabela 6 – Tipos de controlo interno.....	34

Índice de figuras

Figura 1 - Organigrama da estrutura das práticas profissionais de auditoria interna....	13
Figura 2 - Provas de Confirmação.....	19
Figura 3 - Posicionamento da Auditoria Interna no Seio de uma Organigrama	34
Figura 4 - Funções de Actividade da Auditoria Interna.....	36
Figura 5 - Estrutura organizacional da Delegação Escolar de Santa Catarina.....	43
Figura 6 – Posicionamento da Auditoria interna	52

I – INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização

No ambiente competitivo e no mundo globalizado em que vivemos actualmente, há necessidade de eficácia na realização dos objectivos e de eficiência na utilização dos escassos recursos na tomada de decisões atempadas. Exige-se aos responsáveis das organizações um cada vez maior conhecimento e saber no desempenho das suas actividades, para que possam contribuir para o crescimento sustentado das organizações.

À medida que o factor humano vai emergindo como factor determinante do sucesso das organizações, também a auditoria Interna se vai assumindo como uma ferramenta que exige conhecimentos, competências, habilidades, sobretudo uma visão estratégica e métodos que servem de apoio na tomada de decisão. Reside neste facto, a necessidade do auxílio da função de auditoria interna à gestão na obtenção das informações correctas sobre a situação patrimonial e financeira e na captação de recursos.

É possível evitar prejuízos irreparáveis e conseguir recursos financeiros com a qualidade e precisão das informações prestadas, com o auxílio da auditoria interna. As organizações têm que aperfeiçoar os seus métodos de gestão, racionalizar os seus recursos e procurar ganhos de produtividade, competitividade e rentabilidade.

Auditoria interna no sentido amplo, pode constituir-se em um importante instrumento de gestão para a concretização dos objectivos supra mencionados. No entanto, levando em conta as exigências da gestão das organizações, surgiu a necessidade de uma actuação mais permanente da auditoria interna com maior grau de profundidade e que actua em várias áreas da organização.

No decorrer dos tempos a sociedade exige que a função da auditoria interna seja cada vez mais interveniente no diagnóstico de determinadas situações, como é o caso da viabilidade da empresa, na denúncia de fraudes e de actos ilegais e na apreciação da eficiência e eficácia da organização. Neste sentido, o papel desempenhado pela auditoria interna é um reflexo das necessidades e expectativas da organização como um todo para sobreviver.

Nesta perspectiva, do posicionamento da auditoria interna, numa visão actual do seu funcionamento, centra a sua atenção não na auditoria aos órgãos da empresa, mas às actividades que elas exercem. O alcance e os objectivos da auditoria interna variam e dependem do tamanho e estrutura da organização. Morais e Martins (2007)

1.2. Importância do tema

A auditoria interna é um dos suportes mais importantes para o controle administrativo de qualquer organização. Ajuda a eliminar os desperdícios, na simplificação de tarefas, visto servir de apoio à gestão transmitindo de uma forma transparente todas as informações sobre as actividades executadas e as possíveis oportunidades de melhoria. Auditoria interna, ainda, auxilia a administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos defendidos pela companhia, os sistemas contabilísticos e de controlos internos estão sendo efectivamente seguidos de acordo com os critérios previamente definidos.

A ausência de controlos adequados para empresas de estrutura complexa expõe-nas a inúmeros riscos e a frequentes desperdícios.

Uma empresa que utiliza auditoria Interna como uma ferramenta é mais competitiva em termos de liderança e eficácia na manutenção e criação de controlo interno em relação a uma empresa que não utiliza esta ferramenta, tão valiosa que, além de verificar se as normas internas estão sendo seguidas, procura avaliar se há necessidade de novas normas. Assim, constatamos que a auditoria interna tem vindo a assumir um papel de extrema importância no seio das organizações, indo ao encontro das perspectivas dos investidores, que não dispõe de tempo para cuidar do seu património, e dos gestores na tomada de decisões. Deste modo, depreende-se que a auditoria interna tende a ser cada vez mais determinante na boa performance de qualquer organização, seja pública ou privada, ao passar a estabelecer um controlo mais amplo no seio da organização, actuando tanto na vertente contabilística, como também na não contabilística.

É neste âmbito que nos sentimos incitados a abordar este tema , em particular numa instituição pública, tendo em conta o estágio embrionário em que ainda se encontra esta

actividade em Cabo Verde, visando consciencializar o meio académico e profissional da sua importância.

1.3. Pergunta de partida

- 1) Auditoria Interna pode trazer alguma mais-valia à Gestão de Empresas, nomeadamente, no domínio da tomada de decisão? Mais concretamente à Gestão da Delegação Escolar de Santa Catarina de Santiago – Serviço Financeiro e Patrimonial?
- 2) Quais são os recursos necessários para que a actividade da auditoria interna possa produzir ganhos para a instituição auditada?

1.4. Objectivos

1.4.1. Objectivo geral

O objectivo da elaboração deste projecto consiste em Demonstrar a importância da Auditoria Interna como instrumento de apoio à gestão.

1.4.2. Objectivos específicos

- Interpretar o conceito da Auditoria Interna;
- Analisar os objectivos da Auditoria Interna;
- Estabelecer comparação entre Auditoria Interna e Auditoria Externa;
- Estabelecer o papel de Auditoria Interna como meio de tomada de decisão;
- Contextualizar a Auditoria interna como ferramenta de controlo e gestão de riscos empresariais;
- Analisar os procedimentos utilizados na sua realização;
- Demonstrar as Limitações da auditoria interna no combate a erros e fraudes;

- Identificar o impacto da Auditoria Interna na Gestão de Empresas mais concretamente na Delegação de Santa Catarina de Santiago - Serviço Financeiro e Patrimonial.

1.5. Metodologia

Tendo em conta o tema do trabalho, sentiu-se a necessidade de trazer para o seio académico e profissional a discussão sobre o impacto de Auditoria Interna numa empresa, mais precisamente, no MED – Delegação de Santa Catarina de Santiago - Serviço Financeiro e Patrimonial. Neste sentido, desenvolvendo um caso prático, dar-se-á um modesto contributo no que diz respeito ao conhecimento técnico nesta matéria. O que implica um estudo intenso de todos os recursos que se encontrarem à disposição. Utilizar-se-á a seguinte metodologia na elaboração da presente monografia:

- Consulta bibliográfica diversa relacionada com a Auditoria Interna.
- Consulta de documentação legal sobre a matéria em questão;
- Consulta de Normas de Auditoria Geralmente Aceite;
- Elaboração de um caso prático com base na informação recolhida junto da entidade em estudo, nomeadamente, Delegação de Santa Catarina de Santiago, Serviço de Gestão Financeira e Patrimonial.

1.6. Estrutura do trabalho

Este trabalho está estruturado da seguinte forma:

CAPÍTULO I – Introdução

A parte introdutória incluirá o enquadramento contextual com breve resumo do tema, designadamente, os objectivos do trabalho e a metodologia utilizada para a sua execução. Ainda, fará referência sobre o impacto do tema em estudo no campo académico e profissional.

CAPÍTULO II – Enquadramento Teórico e Legal

Neste capítulo desenvolver-se-á o enquadramento teórico da Auditoria Interna segundo alguns Autores/Órgãos de normalização. Ex.: o IIA, (the Institute of Internal Auditors) o AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) e o IFAC (International Federation of Accountants).

CAPÍTULO III - Análise Prática –“O Impacto de Auditoria Interna no MED - Caso Prático da Delegação de Santa Catarina de Santiago - Serviço de Gestão Financeira e Patrimonial”

Neste capítulo será apresentado um caso prático sobre os procedimentos contabilísticos e de controlo Interno na Delegação Escolar de Santa Catarina de Santiago.

CAPÍTULO IV – Conclusão

A parte de conclusão incidir-se-á sobre as ideias fulcrais do trabalho e algumas considerações sobre o tema em questão com menção ao caso prático, em síntese.

CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO LEGAL

O objectivo deste capítulo será a consolidação dos conceitos chave para o desenvolvimento deste trabalho. Neste sentido, apresenta-se o conceito de auditoria, os tipos de auditorias, a comparação da auditoria interna e externa, destacando os procedimentos da auditoria, o enquadramento teórico da Auditoria Interna começando pela origem e evolução histórica do seu conceito. Também será abordado o papel da auditoria interna na tomada de decisão e a sua contribuição para uma gestão eficaz.

2.1 Origem e conceito de Auditoria

2.1.1 Origem de Auditoria

A palavra auditoria deriva do latim “*audire*”, aquele que ouve. O verbo “to audit” significa examinar, certificar. A função de auditoria surge nos tempos dos Romanos, em que existia uma actividade similar à auditoria durante o império romano, onde os imperadores encarregavam altos funcionários de supervisionar as contas das diversas províncias. No entanto, a auditoria propriamente dita teve o seu início em meados do séc. XIX na Grã-Bretanha em consequência da Revolução Industrial. A partir desta altura se expandiu para América e posteriormente para Europa, no início da década de 90 do séc.XX. PINHEIRO (2010, pag.23)

2.1.2 Conceito de Auditoria

O conceito de auditoria tem evoluído ao longo dos tempos, sendo que definições instituídas pelos órgãos internacionais voltados para a normalização têm maior reconhecimento a nível mundial. Vejamos alguns exemplos:

*“A Auditoria é o **processo sistemático** de **objectivamente** obter e avaliar **prova** a cerca da **correspondência** entre informações, situações ou procedimentos e **critérios preestabelecidos**, assim como **comunicar** conclusões aos **interessados**”*. MORAIS e MARTINS (2009, pág. 19)

“ A auditoria é uma especialização contabilística voltada a testar a eficácia e eficiência do controle patrimonial implantada com o objectivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. ATTIE (1998, pág. 25)

2.1.3 Conceito de Auditoria Interna

No que concerne à auditoria interna, em particular, é uma função entendida como um controlo de gestão que tem o papel fundamental de subsidiar a alta administração mediante o fornecimento de dados e informações técnicas acerca do acompanhamento e supervisão de actividades que esta não tem condições para realizar. Realiza a avaliação da eficiência e eficácia de outros controlos, mediante a aferição necessária aos sistemas e procedimentos da entidade com vista a minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou práticas ineficazes, apurando o nível de desempenho das atribuições definidas para cada área, de acordo com as directrizes, políticas e objectivos traçados pela mesma administração.

Segundo Morais e Martins (2007), inicialmente centrava-se essencialmente na área contabilística. O objectivo principal era a salvaguarda dos activos, a verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pela empresa e a constatação a cerca da credibilidade da informação financeira. Com a evolução, a auditoria interna passou a partilhar a sua atenção não só com a contabilidade e as áreas operacionais da empresa, como também, no apoio aos membros da gestão no cumprimento das suas responsabilidades.

Como se depreende das definições a seguir mencionadas, apesar da auditoria interna ser recente, quando comparada com a auditoria externa, o seu conceito, também, evoluiu ao longo dos tempos.

“Standard for the Professional Practice of Internal Auditing” (SIAS), define a auditoria interna como *“uma função de apreciação independente, estabelecida dentro de uma organização, como um serviço para a mesma, para examinar e avaliar as suas actividades, com o objectivo de auxiliar os membros da organização no desempenho*

eficaz das suas responsabilidades. Com esta finalidade, a auditoria interna fornece-lhes análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às actividades analisadas” (Costa 2000).

Segundo INTOSAI (1999), *“a auditoria interna é considerada como um meio funcional que permite aos responsáveis por uma entidade obter de fonte interna a segurança de que os processos, pelos quais são responsáveis, funcionam de forma que se encontrem reduzidas ao mínimo as probabilidades de existência de fraudes, erros ou ineficiências.”*

Segundo o IIA *“a Auditoria Interna é uma actividade independente, de garantia e consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinar, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação”*.¹

Esta definição estabelecida e divulgada pelo IIA (The Institute of Internal Auditors), que tem vindo a ser objecto de constante revisão em consequência das mudanças das organizações decorrente dos efeitos da globalização, passou a ser reconhecido e a ter aceitação a nível mundial. Este organismo é representado em Portugal e no Brasil, pelo IPAI e IIA Brasil, respectivamente. Em Cabo Verde, por enquanto, não possui qualquer representação específica, sendo a OPACC – ordem Profissional de Auditores e Contabilistas certificados a única associação a representar tanto os auditores internos como externos.

2.2 Breve evolução histórica da auditoria interna

O rápido crescimento e aceitação da auditoria interna, fez com que o seu conceito se evoluísse ao longo dos anos, tendo sido mais acelerada nas últimas décadas com a

¹Fonte: Enquadramento Internacional de práticas profissionais de Auditoria interna.

constante mudança da economia mundial. MORAIS e MARTINS (2007, pag. 87 e seguintes)

Segundo as mesmas autoras, registam-se as seguintes datas como marco da evolução desta actividade:

Em 1164 existiam em Itália auditores profissionais ao serviço da Catedral de Milão e em 1581, foi criada em Veneza a primeira Associação de Auditores profissionais com carácter oficial.

As autoras asseguram que, dado a diversas factores decorrentes da Revolução Industrial, no princípio do séc. XIX, surge a função de Auditor que se aproxima mais da actual. A qual limitava – se a um trabalho de mera vigilância ou de “polícia” com o principal objectivo de detectar erros, irregularidades e fraudes, através de uma análise detalhada das transacções. Tarefa que foi evoluindo permanentemente com o tempo tornando-se cada vez mais complexa e foi estendendo o seu campo de actuação. Até que nos anos 40/50 foi imposto, nos Estados Unidos, maior relevância na revisão do controlo empresarial, deixando a busca de fraude a ser o principal objectivo da auditoria, dando lugar à constante busca da melhoria do sistema de controlo interno.

E, segundo as mesmas autoras, a função foi desenvolvendo conforme as etapas a seguir:

Em 1941, nos Estados Unidos da América, foi criada o **IIA - Institute of Internal Auditors**, associando institutos espalhados por todo mundo, entre os quais se destaca o **Instituto Português de Auditoria interna (IPAI)**, criado em Março de 1992.

Em **1947**, surge, pela primeira o “*statement of responsibilities of the internal Auditor*” do IIA, alargando a âmbito das Auditorias para além das áreas económico – financeiras, estendendo - nas às áreas operacionais. Esta norma foi revista em 1957. Com a revisão de 1971, a norma veio a cortar o “ cordão umbilical” que a prendia à contabilidade financeira.

Em **1978** foram aprovados os “ *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*”, (SIAS), no decorrer da 37ª conferência internacional do IIA, realizada nos EUA, normas orientadoras do exercício da profissão de Auditoria Interna. A revisão de 1981 reforça as responsabilidades da actividade de Auditoria interna ao serviço da entidade.

Em **1982** foi emitida a *Directriz Internacional* nº 10 (revista e actualizada pela actual ISA 610) do IFAC, que regula a utilização, pelo Auditor Externo, do trabalho do Auditor interno e que em síntese, afirma que muito do trabalho do auditor interno pode ser útil para o auditor externo na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos seus procedimentos, depois de ter avaliado a função de Auditoria interna e confiar no trabalho já efectuado.

Em **1982**, surgiu na Europa o “*European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA)*”, então associação, congregando os membros europeus, com sede na Bélgica.

Em Portugal ainda é muito recente a associação profissional dos auditores internos, sendo que em Cabo Verde não existe qualquer associação específica de profissionais de auditoria interna, a não ser a OPACC que, por enquanto, representa as duas auditorias (interna e externa)

Em **1999**, foi actualizado o conceito de Auditoria Interna de forma a cobrir todas as funções a desempenhar pelo auditor interno incluindo a gestão de risco e os processos de governação.

Em **2002**, a SOX – Lei Sarbanes-Oxley Act, veio reforçar o papel e a importância da Auditoria Interna por via da aplicação da secção 404 que obriga que o relato financeiro da gestão integre um relatório anual acerca da avaliação do controlo interno.

Em **2004** o IIA publicou uma declaração sobre a função de auditoria interna no ERM – *Enterprise Risk Management* - focalizada nas actividades de gestão de risco.

2.3 Normas e princípios orientadores no exercício da Auditoria Interna

As normas usuais de auditoria interna representam os requisitos básicos a serem observados no desempenho da actividade de auditoria interna. Estas diferem dos procedimentos de auditoria, visto que estes referem a actos a serem praticados, enquanto as normas tratam das medidas de qualidade na execução desses actos e dos objectivos a serem atingidos através dos procedimentos. As normas de auditoria afectam não apenas as qualidades do auditor, mas também a avaliação pessoal pelo exame efectuado. ATTIE (1992, pag.56).

O mesmo autor, assinala que as normas de auditoria subdividem em cinco itens referentes a:

- Independência
- Competência profissional
- Âmbito do trabalho
- Execução do trabalho
- Administração do departamento de auditoria

Neste sentido, seja qual for o trabalho a realizar pelo auditor, este deve pautar-se por princípios éticos, como uma obrigação individual e extensível a toda a equipa. MORAIS e MARTINS (2007, pag. 49 e seguintes).

De acordo com as mesmas autoras, a ética deve considerar-se como regras ou normas que orientam a conduta moral da profissão de auditoria ou de empresas de auditoria, constituindo como um activo tangível reconhecido por terceiros.

As ditas autoras, realçam que o organismo pioneiro a adoptar um Código de Ética foi o AICPA – *American Institute of Certified Publics Accountants*, em 1917, seguido de outros, entre os quais o IIA – *Institute of Internal Auditors* e que ao serem aprovadas passam a ser **Normas de Auditoria Geralmente Aceites (NAGA)**.

Ainda reforçam que, além do AICPA, existem outros organismos internacionais que emitem normas de auditoria, com destaque para o IFAC - *International Federation of Accounts*, INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions* e a UE.

Revelam que as primeiras normas de auditoria interna são oriundas dos EUA – *Estados unidos da América*, aquando da crise de 1929. Sendo que a estrutura conceptual (*Professional Practices Framework*) de NIPPAI - *Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna* - é um processo contínuo emanado pelo *Institute of Internal Auditors* – IIA (Instituto de Auditores Internos) a fim de serem obtidos os comentários e sugestões. Estão direccionadas para questões de princípios e fornecem um enquadramento para o desempenho e promoção de auditoria interna.

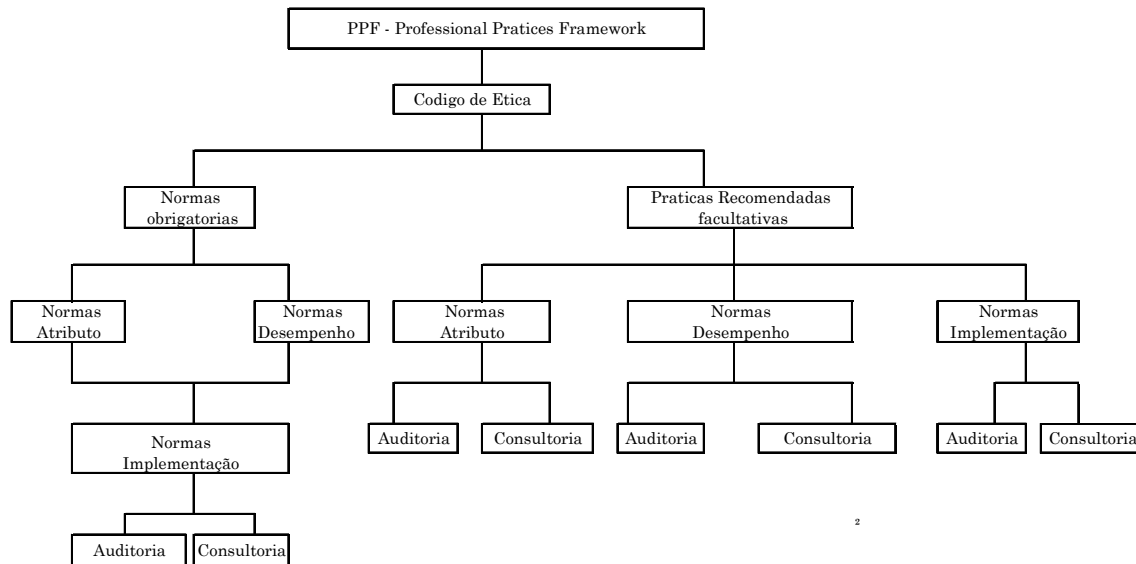
Estas normas têm como objectivo:

- Delinear os princípios básicos que representam a prática da auditoria interna;
- Proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um vasto conjunto de auditoria interna que permitam acrescentar valor;
- Estabelecer uma base para avaliação de desempenho de auditoria interna;
- Promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

Esta estrutura conceptual das NIPPAI emanadas pelo IIA apresenta a seguinte composição:

- Definição da Auditoria Interna
- Código de Ética
- NIPPAI (abreviadamente normas)

Figura 1 – Organigrama da estrutura das Práticas Profissionais de Auditoria Interna



Ainda, afirmam, que as normas do IIA têm aplicação a nível global, cabendo aos órgãos dos países filiados efectuar a tradução para os seus membros, como no caso do IPAI em Portugal. As ditas normas subdividem-se em:

- Normas de Atributo (NA)
- Normas de Desempenho (ND)
- Normas de Implementação (NI)

Segundo as mesmas autoras, as Normas de Atributo ou funcionais (Série 1000) – estão relacionadas com as características das organizações e de quem exerce as actividades de auditoria interna.

As Normas de Desempenho (Série 2000) – descrevem a natureza das actividades de auditoria interna e proporcionam critérios que permitem avaliar a qualidade do seu desempenho.

As normas de atributo e as normas de desempenho aplicam-se a serviços de auditoria interna, no geral.

As normas de implementação, (que não passam de um conjunto de práticas recomendadas – PR - de cumprimento opcional) aplicam – se às NA (Normas de Atributo) e ND (Normas de Desempenho), na execução de trabalhos específicos. Desenvolvem-se em torno destas, proporcionando os requisitos aplicáveis às actividades de garantia ou de consultoria.

2.3.1 Ética do Auditor Interno

No mundo actual, com o conjunto de conhecimentos exigidos ao auditor interno no desenvolvimento da sua actividade, é essencial que valores como integridade, objectividade e ética sejam fundamentais. O Auditor Interno deverá ser prudente e competente, saber relacionar – se, comunicar – se e manter – se informado, para que não haja dúvidas acerca do cultivo desses valores e lhes sejam efectivamente reconhecidos.

Neste sentido, é necessário e apropriado dispor de um código de ética para a profissão de auditoria interna, fundamentada na fiabilidade posta na governação, gestão de risco e controlo. Eles têm o compromisso de pôr freio às condutas inapropriadas transformar - nos em diques de contenção, em barreiras protectoras através da promoção de integridade e a transparência em todos os níveis da organização

O código de ética aprovado pela OPACC – Ordem Profissional dos Auditores e Contabilistas Certificados estabelece que os auditores certificados deverão aplicar e respeitar os seguintes princípios:

- Integridade;
- Independência;
- Responsabilidade;
- Competência;
- Urbanidade;
- Legalidade;
- Sigilo profissional.

Tabela 1. Resumo do Código de Ética do IIA

Princípios	Regras de conduta
	Os auditores internos
1. Integridade	1.1.Deverão executar o seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade. 1.2.Deverão respeitar as leis e divulgar o que se espera seja feito ao abrigo das leis e da profissão. 1.3.Não deverão, em consciência, participar em actividade ilegais, ou em actos que desacretidem a profissão de auditoria interna ou a organização. 1.4.Deverão respeitar e contribuir para os objectivos legítimos e éticos da organização.
	Os auditores internos
2. Objetividade	2.1.Não deverão participar em qualquer actividade ou manter uma relação que prejudique ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento imparcial. A participação inclui actividades ou relações tais, que possam estar em conflito com os interesses da organização. 2.2.Não deverão aceitar nada que possa prejudicar ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento profissional. 2.3.Divulgarão todos os factos materiais de que tenham conhecimento, os quais, a não serem divulgados possam distorcer a informação das actividades em análise.
	Os auditores internos
3. Confidencialidade	3.1.Deverão ser prudentes na utilização e protecção da informação obtida no desempenho das suas actividades. 3.2.Não deverão utilizar a informação para qualquer benefício próprio ou que de outra maneira estaria em desacordo com as leis ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da organização.
	Os auditores internos
4. Competência	4.1.Aceitarão apenas serviços para os quais disponham do necessário conhecimento,proficiência (capacidade, habilidade) e experiência. 4.2.Desempenharão os serviços de auditoria interna de acordo com as Normas Internacionais para a Pratica Profissional de Auditoria Interna. 4.3.Deverão continuamente aperfeiçoar a sua proficiência e a eficiência e qualidade dos seus serviços.

O IIA aprovou em 2009 que o auditor interno deve respeitar e praticar os seguintes princípios e regras de conduta:

- Integridade;
- Objetividade;
- Confidencialidade;
- Competência.

O quadro seguinte sintetiza os princípios definidos pelo IFAC, INTOSAI e IIA na relação da ética e Auditoria.

Tabela 2. Princípios que estabelecem a relação entre ética e auditoria

IFAC	INTOSAI	IIA
<ul style="list-style-type: none">- Integridade- Objectividade- Independência- Confidencialidade- Competência e sigilo profissional- Comportamento profissional- Normas técnicas	<ul style="list-style-type: none">- Segurança, Confiança e Credibilidade- Integridade- Independência, Objectividade e Imparcialidade- Neutralidade política, conflito de interesses- Sigilo profissional- Competência profissional- Desenvolvimento profissional	<ul style="list-style-type: none">- Integridade- Objectividade- Confidencialidade- Competência

Fonte: <http://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/581/1/LC326.pdf>

2.4 Tipos de Auditoria

Os critérios adoptados na classificação das auditorias são vários, inclui uma vasta gama de auditorias financeiras e não financeiras, tendo estas últimas, registado um maior desenvolvimento e diversificação dependendo do seu objectivo pretendido, quer a sua amplitude, sua frequência, seu período temporal, a sua obrigatoriedade, ou ainda o sujeito que a efectua. MORAIS e MARTINS (2007, pag. 20).

Tabela 3 – Tipos de auditoria

Conteúdos e fins	Auditoria das transformações financeiras	Consiste num exame das demonstrações em objectivo de expressar uma opinião sobre a conformidade ou não de acordo com os PCGA
	Auditoria de conformidade	Consiste na verificação do cumprimento, pela entidade auditada, das condições, regras e regulamento especificados por diversas fontes externa ou internas
	Auditoria operacional	Consiste numa revisão sistemática das áreas operacionais da entidade, com o objectivo de avaliar a economia, eficiência e eficácia das actividades ou operações.
	Auditoria de gestão	Consiste na avaliação da performance da entidade e o desempenho dos gestores.
	Auditoria estratégica	Consiste na avaliação da conformidade das decisões com as políticas estratégicas previamente estabelecidos.
Amplitude	Auditoria geral	Envolve a entidade na sua globalidade.
	Auditoria parcial	Envolve apenas uma parte da entidade. Pode referir-se a uma actividade, operação ou um projecto.
Frequência	Auditoria permanente	Realiza de forma regular, permitindo um acompanhamento continuado.
	Auditoria ocasional	Realiza de forma esporádica por solicitação pontual.
Período temporal	Auditoria histórica	o objectivo é um conjunto de formação histórica, cuja auditoria é elaborada a posteriori.
	Auditoria previsional ou prospectiva	o objectivo é um conjunto da informação previsional cuja a auditoria é elaborada à priori.
Obrigatoriedade	Auditoria de fonte legal	Baseada em normativo legal.
	Auditoria de fonte contratual	Baseada num contrato de prestação de serviços. Sendo facultativa.
Sujeito que efectua	Auditoria externa	Efectuada por profissionais externos não subordinados à entidade Normalmente são auditorias ocasionais.
	Auditoria interna	Efectuada por quadros da entidade ou não, normalmente organizados num departamento, subordinados à autoridade máxima.

Fonte: Morais e Martins (2007, pág. 20 a 22).

Qualquer dos tipos de auditoria constantes do quadro pode ser realizada pela actividade de auditoria interna. Entretanto, constata-se que ainda se faz uma certa confusão entre *Auditoria Operacional*, *Auditoria de sistemas*, *Auditoria de procedimentos* e *Auditoria administrativa* que fazem parte da auditoria interna ao integrar as suas atribuições.

2.5 Procedimentos de auditoria

Procedimentos de auditoria são o conjunto de métodos usado pelos auditores na realização do seu exame. São tarefas executadas com objectivo de se obter as provas para a emissão do relatório. Com base nos quais o auditor obtém evidências ou provas que sejam suficientes e adequadas para fundamentar o seu parecer sobre as demonstrações financeiras. BAPTISTA DA COSTA (2007)

Os procedimentos de auditoria dividem-se em dois grupos:

- **Gerais** – são os que são aplicadas em várias fases de execução do exame e tem características generalizadas.
- **Específicas** – são usadas em situações muito concretas no decorrer de várias áreas da auditoria.

A terceira norma de auditoria do AICPA relativa a trabalho de campo, refere –se a quatro procedimentos gerais de Auditoria e, por outro lado, a ISA 500 refere outros procedimenos.

- Inspeção ;
- observação ;
- Pergunta ;
- Confirmação.

a) Inspeção

Consiste na inspecção física de determinados bens do activo, inspecção que garante apenas a sua existência não prova quaisquer direitos e obrigações que a empresa tenha sobre os mesmos.

b) Observação

Trata-se de observar como são desenvolvidas na prática as funções de cada pessoa. Ajuda o auditor a determinar qual há-de ser a profundidade do seu exame.

c) Perguntas

É fundamental o auditor fazer as perguntas necessárias para obter todos os esclarecimentos inerentes à prossecução do seu exame. As perguntas podem ser feitas de maneira informal, não sendo mais do que breves pedidos de esclarecimento. Outras vezes tomam um aspecto mais formal tratando-se de verdadeiras entrevistas, isso acontece quando o auditor pretende tomar conhecimento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno.

d) Confirmação

Este é um dos mais importantes procedimentos que o auditor realiza, consiste na obtenção de provas que podem ser internas ou externas.

Figura 2 – Provas de confirmação

Fonte: Baptista da Costa

Provas internas	<ul style="list-style-type: none">• São aquelas geradas pela própria empresa ou enviadas por terceiros directamente para a empresa
Provas externas	<ul style="list-style-type: none">• Certidões• Circularizações

e) Análise

Consiste na análise dos movimentos e saldos das contas e de outros registos contabilísticos com o fim de constatar a credibilidade que merece a informação

divulgada nas demonstrações financeiras. Percorre um caminho inverso daquele que é seguido pela Contabilidade.

f) Comparação

É o procedimento onde se compara os seguintes valores:

- Valores reais relativos a períodos idênticos;
- Valores reais versus valores orçamentados;
- Valores reais de uma empresa versus valores reais de empresas similares;

g) Verificação

Consiste na verificação dos cálculos aritméticos efectuados pela empresa assim como da adequação das bases em que os mesmos foram efectuados, verificação da ocorrência de eventuais acontecimentos subsequentes havidos entre a data a que se referem as demonstrações financeiras e a data em que o auditor emite o seu parecer.

2.6 Testes em auditoria

Considerando que a actividade da auditoria não se propõe a verificar a totalidade dos factos ocorridos, em uma organização, pois caso isto acontecesse era necessário um contingente muito grande de profissionais, além do alto custo do serviço de auditoria e provavelmente os resultados levariam muito tempo para serem repassados aos interessados, a auditoria necessita fazer revisão por testes.

Estes testes poderão ter um componente estatístico, ou não, dependendo dos objectivos que o auditor se propôs executar.

Na aplicação dos testes de auditoria, os controlos internos da organização têm fundamental importância, considerando que normalmente quanto mais eficazes forem estes controlos, a quantidade de testes em auditoria tende a ser menor, desde que, é claro o auditor deposite confiança nestes.

Existem dois tipos de testes em auditoria:

- Testes de conformidade;
- Testes substantivos

Os testes de conformidade são procedimentos de verificação desenvolvidos juntos dos gestores, a fim de determinar se os procedimentos internos determinados pela empresa estão sendo cumpridos pelos seus colaboradores.

Destinam-se em um primeiro momento a constatar a credibilidade dos procedimentos de controlo da empresa, e não necessariamente em relação aos registos correctos das operações.

O objectivo deste teste é proporcionar razoável segurança de que os procedimentos de controlo interno estão sendo executados na forma determinada pela organização. Esta observação é essencial para o auditor, uma vez que é através dos testes de conformidade que ele pode vir a depositar maior ou menor confiança no sistema de controlos internos aplicados.

A aplicação destes testes requer muita atenção e cuidado do auditor e, normalmente, é aplicado sem que os envolvidos no processo auditado percebam, pois caso isto fosse notado, certamente fariam o correcto, pelo menos na presença do auditor.

- **Testes substantivos**

Este tipo de teste é aplicado pelo auditor quando ele deseja obter provas suficientes e convincentes sobre as transacções que lhe proporcionem fundamentação para a sua opinião a cerca de determinados fatos.

Como objectivos fundamentais dos testes substantivos, destacam-se as seguintes constatações:

- **Existência real:** que as transacções registadas realmente tenham ocorrido;
- **Integridade:** que não existam transacções além daquelas registadas;
- **Parte interessada:** que os interessados naquele registo/comunicação tenham obtido as informações na sua totalidade;

- **Avaliação e aferição:** que os itens que compõem determinada transacção/registo tenham sido avaliados e aferidos correctamente.
- **Divulgação:** que as transacções/registos tenham sido correctamente divulgadas.

Os testes substantivos são imprescindíveis aos trabalhos de auditoria uma vez que é através da aplicação correcta destes que o auditor obtém evidências sobre os saldos, e ou transacções apresentadas pela empresa.

Este tipo de teste é de fundamental importância na complementação dos testes de conformidade, considerando que são através dos testes substantivos que o auditor tem condições de constatar sobre a fidedignidade das transacções e registos contabilísticos.

2.7 Fases do processo de auditoria

As fases pelas quais são desenvolvidas qualquer auditoria são as seguintes:

- **Análise preliminar** – nesta fase o auditor analisa a entidade com objectivo de conhecer minimamente as actividades;
- **Planeamento** – é a fase inicial da auditoria onde se levanta todos os dados necessários para a execução dos trabalhos;
- **Execução** – a fase conhecida como trabalho do campo auditoria propriamente dita;
- **Conclusão** – a fase onde se faz o relatório final da auditoria;
- **Follow-up** – a fase onde o auditor interno avalia a eficácia e oportunidades das medidas tomadas face ao relatório apresentado;
- **Avaliação da auditoria** - é a última fase do processo de Auditoria, a de revisão e avaliação do desempenho do auditor.

2.7.1 Análise preliminar

Nesta fase o auditor faz uma análise prévia da entidade com o objectivo de obter os elementos necessários para o planeamento dos trabalhos de auditoria.

2.7.2 Fase de Planeamento

É a fase inicial da auditoria, onde se procuram levantar todos os dados necessários, definir directrizes e propriedades, alinhá-las aos objectivos estratégicos e prover os recursos necessários.

Segundo a norma 2010 do IIA, *“o responsável pela auditoria tem que estabelecer planos, baseados no risco, para determinar as prioridades da actividade de auditoria interna consistentes com os objectivos da organização”*.

Dentre os principais cuidados e acções a serem observadas nesta fase, destacam-se:

- Análise preliminar da Entidade;
- Definição dos critérios e procedimentos;
- Construção e preparação da equipa da auditoria;
- Identificação dos documentos de referência;
- Preparação do trabalho de campo;
- Elaboração do Plano de Auditoria

2.7.3 Fase de Execução

É a etapa também conhecida como trabalho de campo ou auditoria propriamente dita. Constitui o momento prático da auditoria, onde são feitas a colheita de dados e informações, observação de factos e acontecimentos e se procedem a exames, contagens, verificações, etc. É uma fase importante, porque lida com o aspecto fundamental dos auditores e dos auditados. Por isso, alguns cuidados devem ser tomados, dentre os quais destacam os seguintes:

Basear-se em factos ou informações reais, concretas e comprovadas;

Fazer observações na presença de alguém da entidade auditada

Comunicar imediatamente ao conselho da administração quaisquer constatações adversas graves (ilegalidades, fraudes, roubos, desvios, fragilidades, inseguranças, etc);

Tratar os auditados com educação, simplicidade e firmeza.

2.7.4 Fase de Conclusão

Trata-se da fase que exige habilidade, concentração e neutralidade do profissional, que irá narrar, em forma de relatório, os dados e observações colhidas no trabalho de campo.

O relatório é o documento mais importante da auditoria, pois, é através dele que os administradores tomarão conhecimento de todos os acontecimentos positivos ou negativos dentro da entidade.

O relatório deve ser redigido de forma clara e concisa, sem qualquer “juízo de valor”, de modo a dar uma visão clara do que foi observado e permitir que se tomem decisões adequadas em relação aos desvios ou irregularidades encontradas.

2.7.5 Follow-up

“Follow-up” é um processo através do qual os auditores internos avaliam a adequação, a eficácia e oportunidade das medidas tomadas pelo órgão de gestão em relação às observações e recomendações relatadas.

2.7.6. Avaliações de auditoria

É a última fase do processo de Auditoria, a apreciação da Auditoria na sua globalidade, quanto a técnicas, métodos, procedimentos utilizados pelo auditor com vista a avaliar o seu desempenho na acção de auditoria.

2.8 Auditoria Interna e Externa

2.8.1 Relação entre auditoria interna e externa

Poderá ser mais difícil definir o papel de um auditor interno do que um auditor externo porque as responsabilidades básicas do auditor externo são definidas por lei (fonte

legal), enquanto, que a função da auditoria interna varia de uma entidade para outra. No entanto, o desenvolvimento do trabalho do auditor interno complementa o trabalho do auditor externo. Actuam de forma integrada. A auditoria interna por possuir conhecimentos mais aprofundados da organização e ter possibilidade de executar uma auditoria continuada, certamente, proporcionará maior segurança ao auditor externo aquando da emissão da sua opinião a respeito das demonstrações financeiras. Daí que os profissionais que as executam devem manter contactos frequentes com os auditores externos. MORAIS e MARTINS (2007, pag. 44)

Quer a auditoria Interna quer a externa analisam e avaliam as actividades da entidade. No entanto, a auditoria interna é mais ampla, abarcando toda a entidade em todos os aspectos da operação e a todos os níveis de autoridade, isto é, focalizada no domínio da gestão. E a auditoria externa está mais focalizada na vertente financeira, destacando-se o sistema contabilístico/financeiro das actividades organizacionais que podem ter um efeito directo nas demonstrações financeiras.

Essas duas auditorias precisam trabalhar de forma coordenada com vista a evitar a duplicação de esforços e favorecer a maximização dos recursos. Entretanto, a salvaguarda da responsabilidade é exclusiva do auditor externo, em termos de utilização, na opinião final que elabora. No mesmo sentido, o auditor externo deverá informar a auditoria interna de qualquer assunto relevante que possa afectar o seu desempenho e que possa contribuir para a melhoria do sistema de controlo interno. De acordo com Morais e Martins (2007, pag.44 e segs), os principais pontos de colaboração são os seguintes:

- Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais no desenvolvimento das respectivas funções.
- Partilha de informação e conhecimento acerca da entidade;
- Utilização dos papéis de trabalho e outras informações de auditoria interna, como um meio de avaliar e reduzir o alcance e profundidade dos testes em determinadas áreas de trabalho, pelo auditor externo;

- Participação activa na auditoria às demonstrações financeiras;
- A ratificação das conclusões e recomendações formuladas pelos auditores internos, o que reforça a sua independência profissional no seio da entidade.

A auditoria interna e auditoria externa têm interesses comuns, daí a conexão existente no trabalho de ambas.

O IIA recomenda que o trabalho de Auditoria Interna e Externa deve ser coordenada de forma a assegurar uma cobertura adequada, minimizar a duplicação de esforços e alcançar a máxima eficácia da Auditoria. A prática recomendada (PR) n.º 2050-1 estabelece os seguintes requisitos:

1. Reuniões periódicas para discutir assuntos de interesse mútuo. Devem ser marcadas reuniões suficientes que assegurem a coordenação, conclusão eficaz e oportuna do trabalho, e opinar se as revelações necessitam ou não de ser ajustadas ao planeado, com o objectivo de minimizar a duplicação de esforços;
2. Acesso mútuo aos papéis de trabalho e aos programas de auditoria. Permite a confiança e a confidencialidade mútua;
3. Troca de relatórios de auditoria e de cartas de representação;
4. Compreensão mútua das técnicas, métodos e terminologia de auditoria;
5. O director da actividade de auditoria interna deve realizar avaliações periódicas da coordenação entre auditores internos e externos. A avaliação deve incluir a eficiência e eficácia das funções de auditoria interna e externa bem como dos custos totais de ambas.

Apesar das semelhanças estes dois tipos de auditoria apresentam diferenças quanto aos objectivos e destinatários dos respectivos relatórios.

O quadro seguinte evidência, resumidamente, as principais diferenças entre a auditoria interna e externa.

Tabela 4 - Principais diferenças entre o auditor interno e externo

AUDITOR INTERNO	AUDITOR EXTERNO
Normas profissionais incluindo as normas éticas e técnicas;	Normas definidas por lei, para além das normas éticas e técnicas definidas para profissão
Quadro da Entidade O objectivo é atender às necessidades do órgão de gestão, contribuindo para o fortalecimento do sistema de controlo interno, gestão de risco e governance da entidade;	Profissional externo à entidade auditada o objectivo é atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras. A avaliação do controlo interno é feita, principalmente, para determinar a extensão, profundidade e calendarização dos exames a efectuar às contas;
O trabalho é executado tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativa; Deve ser independente no exercício da sua função;	O trabalho é executado tendo em conta os elementos das demonstrações financeiras; Deve ser independente em relação à administração, havendo na lei incompatibilidades gerais, específicas, absolutas, relativas e impedimentos (art. 75/6/7/8/9 do Dec-lei 487/99 e art.414º A CSC);
o controlo interno é avaliado a fim de poder expressar opinião a cerca da eficácia dos recursos da entidade;	A opinião a cerca do controlo interno focaliza-se na segurança das operações e o seu impacto nas demonstrações financeiras em detrimento da eficácia dos recursos;
O exame das actividades é contínuo; a responsabilidade é de ordem geral, idêntica à dos restantes trabalhadores da empresa;	O exame das informações das demonstrações financeiras é descontínuo;
os relatórios não são dotados de "fé publica" embora devam ser elaborados com objectividade e o detalhe adequado aos destinatários;	São responsáveis para com a sociedade, sócios e credores sociais (art. 82 do CSC, nº 2 do art. 24º da Lei Geral Tributária). É uma responsabilidade única e indivisível;
não pode fazer parte do conselho fiscal (alínea e) nº1 do art.414º A do CSC), tem de conduzir a sua actividade com diplomacia, objectividade e independência. Tem de impor-se, sobretudo, pela sua competência e pelos seus conhecimentos;	os relatórios podem ser dotados de "fé publica", caso da "certificação legal de contas" só podendo ser impugnada judicialmente; caso se trate de um Revisor Oficial de Contas é nomeado pela Assembleia-Geral, pode fazer parte do órgão de fiscalização e sua actividade tem suporte legal. Emite um tipo de relatório que acompanha as contas, obrigatoriamente;
Acompanha permanentemente a actividade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em reacção a tudo que se refere à entidade	o acompanhamento é intermitente, e em várias entidades. Se por um lado, conhece pior cada entidade auditada, por outro lado poderá deter uma vasta experiência, fruto de auditar numerosas entidades.

Fonte: MORAIS e MARTINS (2007, pag48).

A auditoria interna apareceu como uma ramificação da auditoria externa. O auditor externo passava um período de tempo muito curto na empresa e o seu trabalho estava totalmente direccionado para o exame das demonstrações financeiras.

Num conceito moderno de gestão, espera-se que todos os departamentos acrescentem valor ao trabalho desenvolvido (Add Value) e contribuam para a melhoria da performance e de melhoria dos procedimentos de controlo. Para tomar em consideração as necessidades da gestão das organizações, tornou-se necessária uma actuação mais periódica da auditoria, ter uma abordagem mais proactiva visando também outras áreas não relacionadas com a contabilidade, como o sistema de controlo da qualidade, administração de pessoal, entre outras.

2.8.2 Características dos trabalhos do auditor externo e do auditor interno

Vista a relação existente entre auditoria interna e externa, importa designar claramente as funções de um auditor externo e as funções de um auditor interno. Ambos devem estabelecer uma comunicação profissional, franca e isenta, essenciais à garantia do bom funcionamento das empresas. O trabalho executado em ambas as auditorias é idêntico, isto é:

- Avaliam o risco e a materialidade;
- Baseiam – se no controlo interno como ponto de partida para realizar o seu trabalho, entre outros.

Conferem uma garantia acrescida de transparência e confiança, quer à informação financeira prestada pelas organizações ao mercado, quer aos procedimentos de funcionamento interno que garantam uma actuação transparente no desenvolvimento dos negócios em prol dos interesses dos investidores.

Apesar de características diferentes, as duas auditorias se complementam, pois, cada um desses profissionais precisam do trabalho/relatório do outro para consolidar o trabalho realizado.

De acordo com Moraes e Martins *“Tanto o auditor interno como externo deve estabelecer uma comunicação profissional, franca e isenta, incluindo metodologias, ferramentas e formações específicas. A ambos interessam otimizar os recursos e obter do outro toda a informação pertinente que lhe permita aumentar a utilidade do seu trabalho face á entidade”*.

O quadro seguinte compara, de forma resumida, as principais características das actividades desenvolvidas pelas auditorias interna e externa.

Tabela 5 – Características das actividades desenvolvidas pelas auditorias internas e externas

Características	Auditoria	
	Externa	Interna
1. Objectivo Principal	*	
- Emitir parecer sobre as demonstrações financeiras	*	*
- Assessorar a administração e apoiar a organização		
2. Destinatários	*	
- Fundamentalmente externos: accionistas, governo, público	*	*
- Internos: Administração e serviços auditados		
3. Âmbito	*	
- Incide fundamentalmente sobre as demonstrações financeiras	*	*
- Incide sobre todas as funções da unidade económica		
4. Realização	*	
- Por profissionais de entidade independente da unidade económica auditada	*	*
- Por profissionais da própria unidade económica		
5. Metodologia	*	
- Ênfase na verificação de saldos, com vista à emissão de parecer sobre as demonstrações financeiras de publicação obrigatória	*	*
- Ênfase na análise de procedimentos e de critérios, avaliando o cumprimento de normas, políticas e a eficácia do sistema de controlo interno	*	*
- Análise por sondagem aos registos contabilísticos	*	*
- Análise com maior extensão e profundidade	*	*
- Baseia-se na comparação com padrões <i>standards</i>	*	*
- Baseia-se em técnicas de auditoria de gestão e de controlo	*	*
- A análise e a apresentação do trabalho baseia-se nas áreas de balanço e demonstração de resultados	*	*
- A análise e apresentação do trabalho atende às áreas operacionais	*	*
6. Normas de referência	*	
- Normas e princípios contabilísticos geralmente aceites	*	*
- Regras, técnicas e princípios de registo e controlo das operações e de gestão em todas as áreas, actividades, funções das organizações	*	*
7. Frequência	*	
- Periódica, em princípio anualmente	*	*
- Periódica, mas geralmente sem tempo determinado	*	*
8. Independência	*	
- Em relação à unidade económica	*	*
- Em relação às actividades e serviços auditados	*	*

Fonte: <http://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/581/1/LC326.pdf>

2.8.2.1 Objectivos da Auditoria Interna

De acordo com Moraes e Martins (2007), *o objectivo principal da actividade de auditoria interna é incentivar o cumprimento dos objectivos da entidade, para o qual se desenvolve no âmbito do trabalho, tradicionalmente, em duas áreas: área contabilística e área organizacional.*

Para além dos objectivos principais também temos objectivos secundários:

- Avaliar o controlo interno;
- Analisar os activos da entidade;
- Analisar a fiabilidade do sistema de informação da entidade. É ainda função da Auditoria interna assegurar que a informação tratada chega ao órgão a que respeita e no momento adequado.
- Considerar o cumprimento, por parte da estrutura organizacional da direcção.
- Analisar a racionalidade dos critérios organizacionais, valorizando a possibilidade de melhor utilização e efectuando as recomendações oportunas.

A auditoria interna visa assegurar, permanentemente, que são postos em prática os procedimentos definidos pela entidade, detectando as áreas onde há existência de irregularidades, assim como avaliar para melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.

2.8.3 Controlo Interno

2.8.3.1 Conceito

Sistema de controlo interno é o plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adoptados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo de gestão.

Segundo Batista da Costa (2000,pag 205) define o “*controlo interno como um plano de organização e de todos os métodos e medidas adoptados numa entidade a fim de garantir a salvaguarda de activos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar o cumprimento das políticas estabelecidas pela gestão*”.

De acordo com Morais e Martins (2007, p.28), o COSO define controlo interno como um processo levado a cabo pelo conselho da Administração, direcção e outros membros da entidade com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seus objectivos.

Podemos constatar, através destas definições, que o conceito do controlo interno é muito extenso abrangendo não só aspectos directamente relacionados com a contabilidade mas também todos os aspectos que envolvem as operações da organização.

Nenhuma empresa por mais pequena que seja pode exercer a sua actividade operacional sem ter implementado um qualquer sistema de controlo interno. O controlo interno deve fazer parte da actividade normal da organização independentemente da sua dimensão. Nas pequenas entidades, é o proprietário que define as regras e orienta o seu negócio. Os sistemas de controlo interno não são e não devem ser iguais em todas as organizações, variam dependendo do sector em que actua, da natureza e dimensão da organização e outros aspectos que identificam uma organização.

2.8.3.2 Objectivos de controlo interno

Regra geral o controlo interno tem quatro objectivos básicos:

- A salvaguarda dos interesses da empresa;

- A confiança a integridade da informação
- O estímulo à eficiência operacional; e
- Aderência às políticas existentes.

2.8.3.3. Tipos de controlo interno

Segundo Morais e Martins (2007, pág. 31), qualquer sistema de controlo interno deve incluir os controlos adequados podendo classificar-se em:

Tabela 6 – Tipos de controlo interno

Preventivos	São considerados controlos a priori que entram imediatamente em funcionamento, servem para impedir que actos indesejáveis ocorrem.
Detectivos	São controlos que servem para detectar ou corrigir factos indesejáveis que já tenham ocorrido são controlos a posteriori.
Directivos ou orientativos	Servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, isto é, Para produzir efeitos positivos, porque boas orientações previnem que más aconteçam.
Correctivos	Servem para rectificar problemas identificados
Compensatórios	Servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da entidade

Fonte: Morais e Martins (2007, pág. 31),

2.8.4. Relação entre controlo Interno e Auditoria Interna

O controlo interno oferece uma perspectiva dinâmica e valorizadora que permite manter o domínio, enquanto a Auditoria avalia o grau de domínio atingido. MORAIS e MARTINS (2007, Pag.38)

A auditoria interna tem a função de supervisão, isto é, actua ex-post, enquanto o controlo interno tem um carácter preventivo e actua ex-ante. O controlo interno oferece uma perspectiva dinâmica e valorizada que permite manter o domínio, a auditoria interna avalia o grau de domínio atingido. A auditoria interna analisa se os procedimentos implementados pelo sistema de controlo interno são adequados para a entidade, avalia o sistema e sugere melhorias caso achar necessário.

2.8.5. Estrutura interna e funcional de um departamento de auditoria interna

Em relação à organização do departamento, um ponto de maior relevância é a autonomia e independência. O auditor devera ter acesso a todos os registos da entidade e a todas as pessoas responsáveis da área auditada com que conta o Departamento de Auditoria Interna – DAI – da empresa. Neste sentido, o auditor não pode nem deve ter responsabilidade directa nem autoridade sobre as actividades objecto de seu exame. Para que esta autonomia e independência possam ser consideradas adequadas, é imprescindível que a auditoria interna se reporte ao Conselho de Administração ou à Directoria máxima da empresa, de modo a poder realmente escapar das ingerências e pressões, bem como manter liberdade de agir sobre todas as áreas da organização, sem restrições. Por outro lado, uma subordinação a grau menor pode criar situações, impossibilitando a execução dos seus trabalhos de forma independente.

O nível hierárquico do departamento de auditoria interna, dentro da organização, deve ser tal que permita o cumprimento das suas responsabilidades.

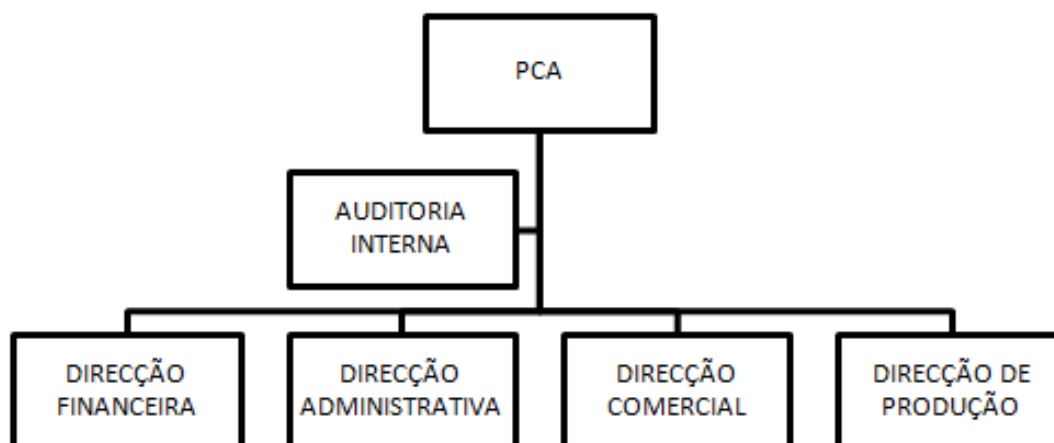


Figura 3 – Posicionamento da auditoria interna no seio de uma organização

O auditor é totalmente independente em relação à organização em que trabalha. Essa maior independência é, portanto, vital para que seu trabalho possa ser realizado com sucesso.

2.8.6 Contribuição da auditoria interna para a gestão

A auditoria interna é uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, com objectivo de acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Os profissionais de auditoria interna devem ter qualificações capazes de permitir um adequado exame e avaliação dos dispositivos de controlos internos existentes. Actuam como “olhos” e “ouvidos” da cúpula da empresa verificando o controlo das operações, profunda e pormenorizadamente. Têm a função de supervisionar e avaliar todas as áreas da organização, nomeadamente, Contabilística Financeira, Operacional, Processos e Gestão.

De acordo com Moraes e Martins (2007), é atribuída à auditoria interna a responsabilidade de examinar e apreciar a razoabilidade, a suficiência e aplicação dos controlos contabilísticos. E todas as outras áreas têm uma função contínua, completa e independente. Função, esta, baseada na avaliação dos controlos internos, promovendo um controlo eficaz a um custo razoável, com base na gestão de risco. A qual deve, igualmente, verificar até que ponto os activos da entidade estão justificados e se os processos de boa governação são adequados, avaliar a qualidade e eficácia do trabalho desenvolvido pelos trabalhadores e recomendar melhorias no sistema.

A responsabilidade da actividade da auditoria interna é servir a entidade de acordo com as NIPPAI - Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna e com os padrões profissionais de conduta regulamentados pelo código de ética do IIA.

A figura seguinte descreve as funções da actividade de auditoria interna no seio da organização.

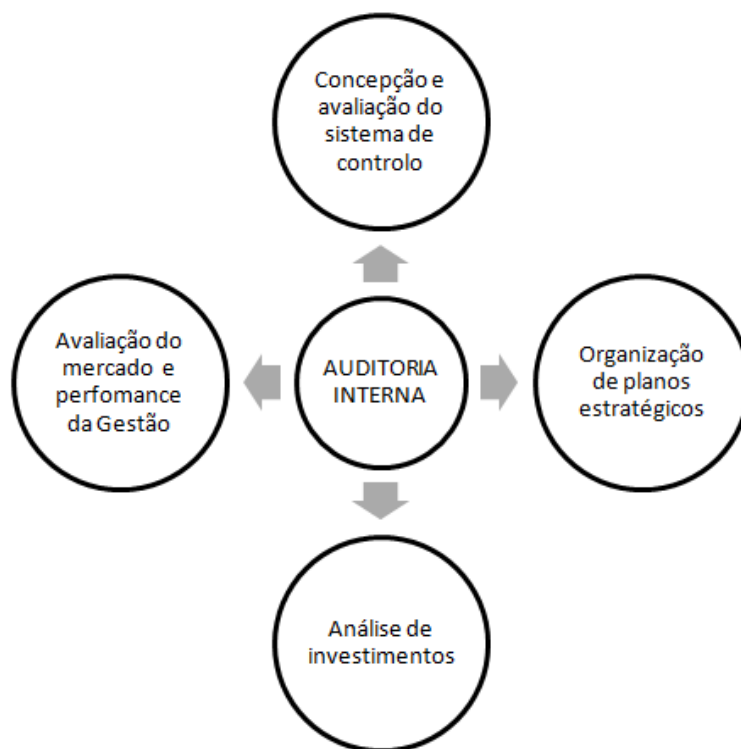


Figura 4 – Funções da actividade de auditoria interna

Fonte: Morais e Martins (2007, pág.92)

As organizações, para conseguirem uma posição competitiva, vantajosa e sustentada, para serem rentáveis e até mesmo para sobreviverem, precisam de ser geridas com eficácia², de modo a que os objectivos propostos sejam alcançados e, para isso, a auditoria interna desempenha um papel importantíssimo.

Neste sentido, as actividades de auditoria interna deverão ser planeadas, programadas e desenvolvidas tendo em conta as preocupações e prioridades da gestão e em consonância com os objectivos, estratégias e políticas globais definidas, contribuindo para uma gestão eficaz.

² Entende-se por eficácia o grau de alcance dos objectivos, segundo uma relação de custo/benefício.

2.8.7 Papel de auditoria interna no processo de tomada de decisão

No processo de tomada de decisão, a maior dificuldade é a incerteza em relação ao futuro, mas esta pode ser reduzida com um bom modelo de decisão baseado em informações fidedignas e oportunas, recolhidas pela auditoria interna quase que diariamente. A informação que a auditoria interna possui é a informação necessária para que o gestor possa tomar as decisões mais acertadas. Por isso, exigem-se um série de conhecimentos diversificados para o bom desempenho das suas actividades: contabilidade, domínio de técnicas de gestão, qualidade total, marketing, organização e métodos, relações humanas, planeamento estratégico, entre outros. A auditoria interna torna-se um componente activo na “agrenagem” da gestão interna, fazendo com que suas observações sejam úteis e essenciais na procura de uma adequada gestão de recursos.

Pinheiro (2005) defende que o sucesso da auditoria interna passa por processo de alquimia, congregando auditores profissionalmente inteligentes, altamente motivados e comprometidos com o sucesso da empresa onde estão inseridos.

Neste contexto, a função de auditoria interna será um centro de excelência para formar quadros altamente qualificados, para garantir um sistema de controlo interno eficaz no seio da empresa e com comportamentos éticos irrepreensíveis.

Neste sentido, auditoria interna será uma actividade pró-activa, antecipando-se os factos, de modo que a sua opinião importe nos rumos da organização e, ao mesmo tempo, estará atento às novas tendências no mercado.

No dia – a – dia as decisões são tomadas quase a todo momento. As informações para tomada de decisão são necessárias, relevantes, fidedignas e tempestivas, para que os resultados planeados pela gestão sejam alcançados, pois, este procura a melhor decisão para a organização. Uma empresa que possui um eficiente controlo interno implantado pode-se amparar em informações fiáveis, uma vez que este controlo ainda será avaliado pela auditoria interna como parte da sua função.

Com o crescimento da actividade das organizações torna-se difícil efectuar um acompanhamento personalizado de todas as suas funções. Há necessidade de delegar responsabilidades e cabe à auditoria interna fazer a verificação e análise da eficiência e eficácia de um controlo interno que se reportara directamente ao gestor da empresa em caso de não cumprimento dos controlos internos. Este providenciará as devidas correcções junto ao departamento, seguindo as recomendações da auditoria interna para atingir os objectivos planeados pela empresa.

Neste sentido, o objectivo da administração da empresa dever ser do domínio dos conhecimentos dos auditores internos. A responsabilidade do auditor interno para com a direcção, vai muito para além de simples exames e verificações. A direcção precisa da auditoria interna, mais do que uma simples avaliação, uma orientação, o auditor deverá ser um assessor da direcção, levando ao gestor as informações que mais se aproximam do objectivo pretendido, para que com estas informações a tomada de decisão seja a que trará maiores resultados para a empresa.

A auditoria interna é conhecedora dos actos ocorridos no passado de uma empresa, logo, pode prognosticar o efeito com a escolha de determinada decisão e, portanto, cabe à auditoria interna desempenhar eficazmente as suas responsabilidades no que diz respeito ao processo de tomada de decisão, auxiliando os gestores com as informações disponíveis, sejam quantitativas ou qualitativas.

Pode-se concluir que o trabalho do auditor interno, no âmbito da assessoria ao gestor, observando as normas de auditoria interna, vem contribuindo de que maneira para os resultados das organizações, possibilitando a redução dos riscos a que as empresas estão expostas.

2.8.8 Auditoria Interna como ferramenta de gestão de risco

O COSO (2009, pág 4) considera que, gestão de risco é *“um processo desenvolvido pela administração, gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica ao longo da organização, desenhado para identificar potenciais eventos que podem afectar a*

entidade, e gerir os riscos para níveis aceitáveis, fornecendo uma garantia razoável de que os objectivos da organização serão alcançados.”

Ambientes instáveis e fortemente competitivos com tecnologias sofisticadas e com ciclos de vida cada vez mais curtos, com acesso à informação global generalizado, fazem crescer exponencialmente o risco nas organizações, daí a necessidade de um controlo moderno que privilegie o desempenho e a competição, em contraste com os controlos de conformidade do passado, sendo o seu principal objectivo assegurar a económica e eficiente utilização dos recursos e a eficácia das organizações, áreas onde mais se faz sentir os efeitos dos impactos dos novos factores de risco. Mas, se os novos tempos valorizam outras perspectivas do controlo interno, a auditoria interna, como actividade de controlo independente, vai também sentir a necessidade de novos desenvolvimentos e novas perspectivas, para responder eficazmente às novas actividades de controlo e a um aumento de risco generalizado nas organizações, que põe em causa nomeadamente o próprio princípio *going concern*³, fundamental no processo de auditoria.

Nos últimos anos tem-se assistido a novas exigências de regulamentação, especialmente na área financeira, o que reproduz, aliás, uma tendência mundial de fortalecimento das estruturas de controlo. Diante da introdução de tantas regulamentações que impõem uma postura de “auto policiamento” às empresas, tem aumentado a necessidade de criação ou pelo menos aprimoramento de uma estrutura efectiva de controlo de riscos e a auditoria interna adquiriu importância especial nessa conjuntura. Contudo, para melhor responder a essa nova realidade, as estruturas de auditoria interna tiveram que passar por um processo de transformações que incidem sobre o alcance das suas acções e forma de actuar.

Assim, essa prática está a deixar de ser encarada somente pela sua potencial aplicação no cumprimento de exigências de regulamentação ou na verificação de problemas que já se encontram em fase avançada de desenvolvimento. Mais do que um meio tradicional de responder à crescente preocupação de aderir às políticas e aos procedimentos

³ Princípio da continuidade da empresa.

regulamentares, o estabelecimento de uma política efectiva de auditoria interna passou a representar um dos principais alicerces da estrutura de governação e gestão de riscos da organização. Essas novas responsabilidades da área implicam também na prevenção de perdas e na identificação de instrumentos de melhoria da gestão, reflectindo-se positivamente no próprio valor das operações.

A ampliação do papel e do alcance da auditoria interna como mecanismo facilitador da gestão de riscos já começa a desencadear um claro reconhecimento, por parte de executivos e accionistas a respeito da sua importância para a organização. Não é mais possível conceber uma abrangente gestão de riscos empresariais sem considerar, de alguma forma, o papel da auditoria interna como instrumento de identificação de vulnerabilidades e, até mesmo, de auxílio à implementação de processos de correcção. O papel do auditor interno tem vindo a evoluir de forma muito acentuada: inicialmente, a sua função estava centrada na análise das transacções visando inibir fraudes; a seguir esteve focada na avaliação dos controlos internos, de forma abrangente, com o objectivo genérico de reduzir os erros; a abordagem actual está centrada na avaliação dos controlos internos sob a óptica de risco com a finalidade de otimizar o processo de gestão.

O IIA (2004c, pág.1) considera que:

“O principal papel da auditoria interna no processo de gestão de risco é fornecer segurança objectiva acerca da eficácia das actividades de gestão de risco das organizações, contribuir para assegurar que os principais riscos do negócio estão a ser geridos de forma apropriada e que os sistemas de controlo interno estão a funcionar eficazmente.”

É inegável que, ao adoptar uma política de gestão de risco, a empresa tornar-se-á mais competitiva. Assim sendo, torna-se necessário que a gestão avalie o custo/benefício de implantar um eficiente sistema de controlo interno, um processo de supervisão capaz de agregar valor à organização e uma estrutura que lhe permita identificar as variáveis de mercado que possam vir a afectar o seu negócio.

Neste contexto, a auditoria interna centra a sua atenção na redução dos riscos de gestão, de forma a contribuir para a consecução dos objectivos e metas da organização. Sem dúvida, esta forma de auditoria passa a agregar valor à cadeia de informações das empresas que, além da fiabilidade, também garante a solidez e a sustentabilidade no presente e futuro dos negócios.

CAPITULO III – IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NO MED

CASO PRÁTICO DA DELEGAÇÃO DE SANTA CATARINA DE SANTIAGO, SERVIÇO DE GESTÃO FINANCEIRO E PATRIMONIAL

Neste capítulo será apresentado um caso prático sobre o impacto da auditoria interna numa instituição pública, evidenciando a sua contribuição para uma boa gestão.

3.1 Caracterização da entidade

De acordo com as informações recolhidas, o Ministério da Educação e Desporto – MED é o departamento governamental encarregado de propor, coordenar e executar as políticas do Governo em matéria de ensino pré-escolar, básico, secundário, técnico-profissional, da alfabetização e educação de adultos, médio e superior, e nos domínios da ciência, investigação e tecnologia.

A execução das atribuições do MED pode, por decreto-lei, ser transferida para autarquias locais, institutos e organizações da sociedade civil cujo objecto esteja relacionado com a educação, a ciência, a investigação e a tecnologia, sempre que razões de eficiência e eficácia o aconselharem.

O MED é dirigido e orientado superiormente pelo Ministro da Educação e Desporto, que coordena todas as actividades supra mencionadas.

A nível local, as atribuições do MED são prosseguidas através de Delegações Concelhias e outros serviços desconcentrados de base territorial, nos termos definidos na lei orgânica e em diploma regulamentar.

As Delegações são serviços desconcentrados do Ministério da Educação que a nível de cada concelho prosseguem as atribuições do Ministério e asseguram a orientação, coordenação e apoio aos estabelecimentos de ensino não superior.
(<http://www.minedu.gov.cv>)

A Delegação de Santa Catarina de Santiago representa um dos serviços descentralizados da Direcção Regional do MED e encontra-se sediada na Cidade de Assomada. Tem como missão:

- Executar as políticas da SRE (Secretaria Regional de Educação) nas áreas dois diferentes departamentos, no âmbito dos estabelecimentos de Educação das Escolas do EBI – Ensino Básico Integrado – com Pré – Escolar oficiais em articulação com os órgãos de gestão desses estabelecimentos e com as Autarquias locais, Comissão de Protecção e Segurança Social de crianças e jovens.

3.2 Estrutura Orgânica da entidade

A entidade apresenta uma estrutura adaptada à sua característica, identificando de forma clara as atribuições, conforme o organograma inserto (Fig. 6) a seguir.

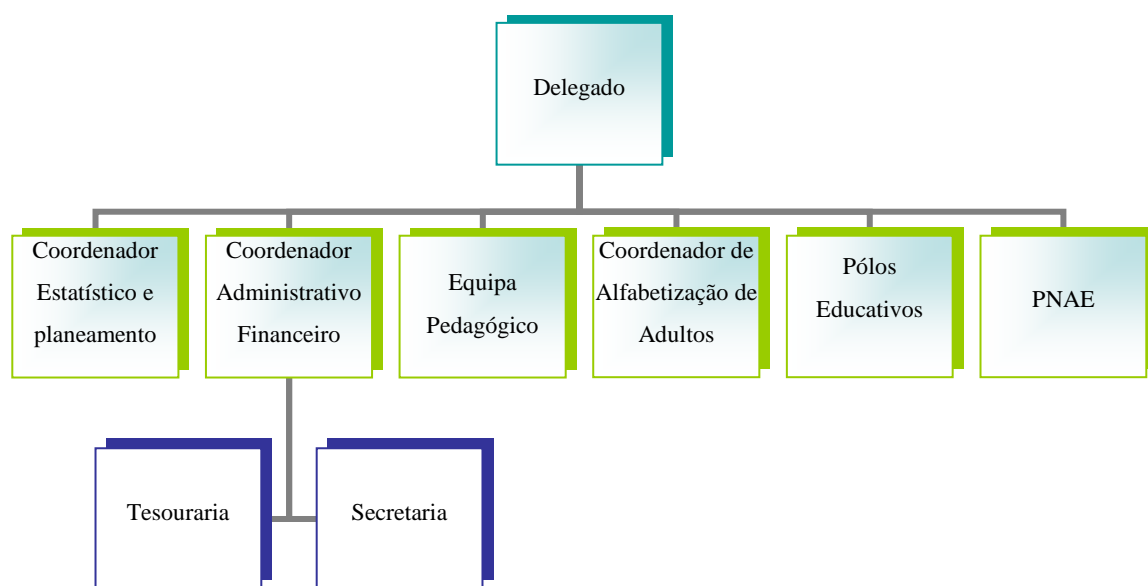


Figura 5 – Estrutura Organizacional da delegação escolar de Santa Catarina de Santiago

A Delegação Escolar em estudo, como ilustra a Fig. 4, é constituída pelo Delegado, que ocupa da sua gestão e tem sob a sua responsabilidade os seguintes serviços:

- Três coordenações; Estatístico, Administrativo e de Alfabetização
- Uma Equipa Pedagógica;
- Pólos Educativos (29).
- Um Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE)

Os principais quadros do pessoal afecto à Delegação encontram-se distribuídos da seguinte forma:

- O Delegado que tem a seu cargo a gestão;
- O Coordenador Estatístico e um agente de serviços gerais
- O Coordenador Administrativo – Financeiro
- O Coordenador de Alfabetização de adultos
- O Tesoureiro
- A Secretária

3.3 Actividades desenvolvidas pela Delegação Escolar – Serviço de Gestão Financeira e Patrimonial

A Delegação, por ser uma instituição pública, beneficia do OE – Orçamento do Estado para suportar as despesas de grande porte, enquanto as despesas correntes são garantidas pelas receitas. Estas são arrecadadas na cobrança da taxa escolar, bem como na emissão de certificados e declarações de vencimento. A reprografia e os 10% das receitas das escolas secundárias, também fazem parte da angariação.

O Coordenador Administrativo-Financeiro, que integra os serviços de Tesouraria e de Secretaria, garante a coordenação de todo processo operacional e financeiro realizados diariamente, de forma a não ultrapassar o orçamento que lhe foi atribuído.

O desbloqueio da verba afecta a despesas de grande porte, que envolvem o financiamento de projectos estruturantes contemplados no OE, processa-se através de um modelo de governação eletrónico. O qual refere a um terminal da aplicação informática centralizada na Direcção Geral do Tesouro, para garantir o controlo orçamental. A dita terminal da aplicação informática denomina-se E-GOV e está inserida no SIGOF – Sistema Integrado de Gestão Orçamental e Financeiro, doravante, sistema.

Como atrás referido, o desbloqueio para pagamento das despesas afectas a projectos estruturantes desencadeia-se com a apresentação da factura pro-forma, pelos respectivos promotores, ao Coordenador Administrativo-Financeiro. Este, por sua vez, remete o documento ao Tesoureiro que após cabimentá-la (introduzir no sistema) devolve-a junto com a requisição, out put gerado com a cabimentação, para efeitos de autorização. O Coordenador Administrativo após autorizar/validar remete ao Delegado que procede à liquidação no sistema.

O procedimento de liquidação no sistema desencadeia uma ordem de transferência da conta do Tesouro directamente para a conta do fornecedor do bem ou serviço. O pagamento das despesas desta envergadura são feitas via Tesouro, não se registando qualquer movimentação em dinheiro e que passe pela conta da entidade em estudo.

Quem cabimenta não autoriza e, por sua vez, quem autoriza não liquida e vice-versa, dado que o sistema delimita os níveis de acesso consoante os intervenientes em cada etapa do processo, de acordo com o definido no SIGOF através do modelo 31.

No que concerne a pequenas despesas correntes, são pagas com o fundo fixo constituído no valor de dez mil escudos a partir das receitas arrecadadas. Depósito na conta do Tesouro do excedente aos dez mil escudos da receita arrecadada.

No fim do dia o Tesoureiro prepara o Diário de Caixa e o Coordenador Administrativo – Financeiro elabora o balancete com base no referido documento. O Esquema a seguir ilustra as fases do processo de pagamento de despesas de grande porte, desde da recepção da factura proforma até à elaboração do balancete:

1. O coordenador recebe a factura proforma, para efeitos de desbloqueio do financiamento de projectos e remete ao Tesoureiro, para os devidos efeitos;
2. O Tesoureiro cabimenta emitindo a requisição e devolve ao Coordenador Administrativo-Financeiro para autorização e remessa ao Delegado
3. O Delegado procede à liquidação.
4. No fim do dia, o Tesoureiro elabora o diário de Caixa resumindo as entradas e saídas e remete ao Coordenador Administrativo para os devidos efeitos.
5. O Coordenador Administrativo, por sua vez elabora o balancete com base no referido documento.

3.4 Possíveis mecanismos de controlo identificados

Dos dados contantes no ponto antecedente (3.3), conforme informações recolhidas junto ao entrevistado, é possível identificar algum mecanismo de controlo, nomeadamente,

1. No tocante a despesas:
 - Nível de acesso à aplicação informática SIGOF estabelecido conforme cada interveniente no processo de pagamento das despesas de grande porte;
 - O Tesoureiro cabimenta, o Coordenador Administrativo – Financeiro autoriza e o Delegado liquida;
 - Existência de fundo fixo para pequenas despesas, no valor de dez mil escudos (10.000\$00) das receitas arrecadadas;

- Pagamentos por meio de transferências directas da conta do Tesouro à conta do fornecedor;
- Elaboração do Diário de Caixa

2. No tocante a receitas:

- Depósito na conta do Tesouro do excedente, aos dez mil escudos, arrecadados.

CAPITULO IV – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

4.1 - Conclusões

Da análise às actividades desenvolvidas pela entidade, parece-nos que, além do controlo orçamental (SIGOF-E-GOV) a que está sujeita por se tratar de uma instituição pública, possui algum mecanismo ou procedimento de controlo, o que nos permite identificar alguns aspectos positivos e negativos:

4.1.1 Pontos Fortes:

- Segregação de funções de registo das de autorização e da liquidação;
- Preparação do Diário de Caixa;
- Elaboração do balancete diário;
- Níveis de acesso à aplicação SIGOF através da E-GOV;
- Existência de fundo fixo

4.1.2 Pontos Fracos:

- Controlo essencialmente orçamental;
- Controlo parcial das receitas arrecadadas;
- Ausência de um manual de procedimentos de controlo interno reduzido a escrito.

O controlo interno consitui a base de todo o processo de auditoria interna, para que seja possível assegurar da eficaz aplicação dos recursos públicos, bem como avaliar a gestão

da coisa pública através de processos e resultados, no caso de entidade públicas evitando o desperdício da coisa pública.

A pergunta inicial incide sobre a necessidade ou não de se implementar uma actividade /departamento/serviço de auditoria interna no seio da entidade em estudo, com vista a servir como um instrumento eficaz na gestão da coisa pública, auxiliando a tomar a decisão acertada, de forma a maximizar os recursos.

A auditoria interna pode certificar da conformidade dos processos de licitação, procedimentos administrativos e legais, além de ser de extrema utilidade ao facilitar os trabalhos do controlo externo, da responsabilidade do Tribunal de Contas.

Representa uma ferramenta que pode ajudar a controlar os gastos do Estado, garantir o equilíbrio do OE – Orçamento do Estado e evitar ou reduzir erros ou fraudes, que podem pôr em causa a preservação do património público.

Segundo Moraes e Martins (2007, pag. 89 e segs) a função da actividade de auditoria é a função ideal de supervisão da gestão de riscos, dos controlos e dos processos de governance, pois, a atribuição de avaliar as actividades tanto na vertente contabilística como na vertente operacional permite a detecção e a comunicação de possíveis desvios, tecendo recomendações de melhoria sobre a protecção do património, qualidade da informação e maximização dos recursos. O auditor interno actua como “olhos” e “ouvidos” da alta administração verificando o controlo das operações, profunda e pormenorizadamente. As análises e recomendações visam garantir um sistema de controlo cada vez mais eficaz, melhorar o aspecto operacional e aumentar os benefícios.

Neste sentido, somos de opinião que há realmente necessidade de implementação desta actividade. O que só iria acrescentar valor ao MED - Delegação Escolar de Santa Catarina de Santiago, trazendo algumas vantagens:

- Assegura e torna mais fácil o controlo permanente;
- Promove a avaliação global e objectiva dos problemas;

- Minimiza a ocorrência de erros e fraudes;
- Protege o património público;
- Facilita e diminui a duplicação de esforços do controlo externo a cargo do Tribunal de Contas;
- Favorece informações na tomada de decisões;
- Promove a eficiência e a eficácia na gestão e aplicação dos bens públicos.

Neste sentido, e face a estes propósitos e ao argumento apresentado, respondendo à questão: **Que impacto teria a função de auditoria interna no MED – Delegação de Santa Catarina - Serviços de Gestão Financeira e Patrimonial?** É indispensável a implementação de uma função de auditoria interna capaz de assegurar a eficácia de sistemas de controlo interno e das operações com, avaliações e recomendações de forma a eliminar desvios e desperdícios da coisa pública e minimizar os riscos inerentes, nomeadamente, de erros e fraudes.

4.2 - Recomendações

A auditoria interna numa entidade pública é o meio mais eficiente e eficaz dos órgãos públicos avaliarem se estão a agir em conformidade com as exigências legais, visto que nas instituições do tipo, só é permitido o definido por lei, sendo proibido o que não for considerado legal, por forma a garantir uma gestão de qualidade do bem público, além do equilíbrio orçamental. E, ainda, assegurar que nos processos de licitação, são observados todos os passos de acordo com o estipulado na lei.

Assim sendo, é de extrema importância que se implemente uma actividade/serviço de auditoria interna no seio da entidade em estudo, visando o alcance dos objectivos de

uma entidade pública, que passa pelo cumprimento das políticas administrativas e maximização dos recursos públicos, atendo a necessidades de:

- Aplicação eficaz dos recursos públicos;
- Implementação de sistemas de controlo interno para garantir a fiabilidade das informações afectas aos planos estratégicos e à execução orçamental;
- Aferir do nível da organização (administrativa, jurídica e técnica da instituição pública);
- Preparar informações financeiras credíveis submetidas à Direcção Geral e auditadas pelo Tribunal de Contas;
- Atestar que os recursos, humanos e não só, adequam-se às necessidades da entidade;
- Avaliar as actividades da gestão e os procedimentos relacionais aos processos operacionais da entidade pública, bem como da adequacidade dos métodos utilizados, por exemplo, nas licitações.

Para a Delegação, a criação de uma actividade/serviço de auditoria interna irá trazer benefícios para a gestão devido à actividade e à sofisticação do sistema de controlo, principalmente no cumprimento das normas internas e eficiência e economicidade na utilização dos recursos públicos.

Na fase da implementação de uma actividade de auditoria interna, é essencial ter uma visão estratégica e organizacional da missão da entidade de forma que a actividade da seja integrada na organização adequadamente.

Incentivar a instituição na criação de um departamento de auditoria interna é da responsabilidade de todos os agentes, particularmente, da autoridade máxima que tem a seu cargo a gestão da coisa pública, visto constituir-se numa ferramenta fundamental para o sucesso de qualquer empresa.

O posicionamento na estrutura organizacional da entidade – A definição dos níveis hierárquicos superior e inferior. A posição mais acertada e tradicional da posição de auditoria interna é configurá-la como órgão de “staff” da Direcção ou Conselho a Administração. Parece-nos, no entanto, fundamental que constituindo a auditoria interna um instrumento essencial de apoio à gestão, para que tenha uma visão transversal do conjunto das actividades da organização, deve ter a capacidade para proceder a auditorias integradas dos vários domínios de gestão da organização, conforme a Fig. 2.

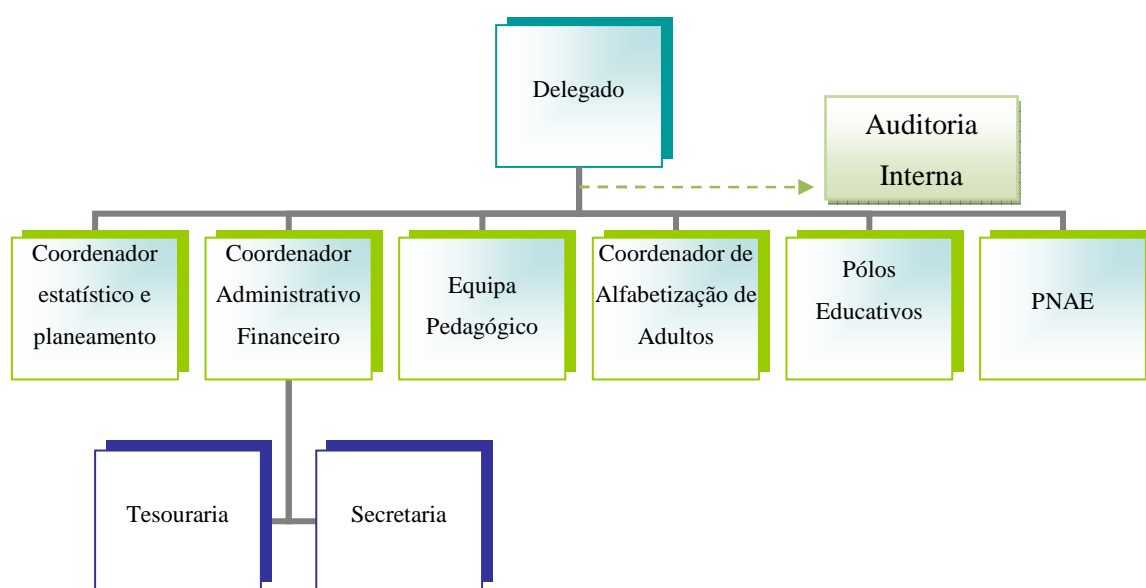


Figura 6 – Posicionamento de auditoria interna

Criação e reforço do sistema de comunicação interna a nível horizontal e vertical, traduzida na divulgação para toda a estrutura da organização, do conteúdo, dos valores, dos níveis de responsabilidade e atribuições e explicação das motivações que levaram à criação da actividade da auditoria interna.

Sistema organizacional flexível - Os níveis hierárquicos da estrutura organizacional proposta não possui grande verticalidade em termos hierárquicos, uma vez que pouco

influenciam na tomada de decisão. Existem poucos níveis hierárquicos, pouco distanciamento entre o nível da direcção e executivo, ou seja, é muito fácil a tomada de decisão.

4.3 Contributo do trabalho

Este trabalho foi desenvolvido com o intuito de despertar no meio académico e profissional a importância da actividade de auditoria interna numa instituição pública. Não teve o propósito de esgotar o tema, pelo que ainda existe muito que pesquisar e estudar sobre a auditoria interna nas entidades públicas em Cabo Verde, pois, o seu contributo para a gestão da coisa pública vai muito além.

Neste sentido existem várias questões que poderão ser objectos de novas pesquisas tais como:

- Importância da Auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno, numa instituição pública;
- Implementação de um manual de auditoria interna na Delegação de Santa Catarina de Santiago, enquanto entidade pública, entre outros.

4.4 Limitações encontradas

No decorrer do trabalho foram encontradas várias dificuldades, principalmente no que tange à investigação, em particular, no tocante à implementação da auditoria interna numa entidade pública. Outra limitação é a falta de livros técnicos relacionando com o tema disponíveis, no mercado nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS CONSULTADAS

ATTIE, WILLIAM. (1998). *Auditoria: “conceitos e aplicações”*, (3ª ed.). Editoria ATLAS.SA

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (2004), “Enterprise Risk Management – Integrated Framework

COSTA, CARLOS BAPTISTA. (2000). *Auditoria Financeira: teoria e prática*. (7ª ed.). Porto: Rei dos livros.

IIA – Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna (Janeiro de 2009).

MORAIS, GEORGINA & MARTINS, ISABEL. (2007). *Auditoria Interna: Função e processo*, (3ª ed.). Lisboa: Áreas.

SERRANO, M. S. (1985). Contabilidade y auditoria en España ante la CEE: ponencias presentadas al seminario celebrado en la Universidade Internacional Menéndez Pelayo. *AECA* , 135-154.

Sites consultados: www.portaldeauditoria.com.br